

A. I. Nº - 269138.0125/20-2
AUTUADO - POSTO DE COMBUSTÍVEIS ITINGA LTDA.
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO
ORIGEM - DAT METRO/SAT COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 05/04/2022

1^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0037-01/22-VD

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO FISCAL. MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. **a)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. Exigido o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. Infração subsistente. **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. O autuado adquiriu mercadorias sem documentos fiscais, sendo, portanto, devido o imposto sobre o valor acrescido (antecipação tributária), haja vista tratar-se de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. Infração subsistente. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS DE ENTRADA. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO REGISTRO DE ENTRADAS. **a)** MERCADORIAS, BENS OU SERVIÇOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO. **b)** MERCADORIAS, BENS OU SERVIÇOS NÃO TRIBUTÁVEIS. **c)** ENTRADA NO ESTABELECIMENTO DE MERCADORIAS, BENS OU SERVIÇOS TOMADOS SEM O DEVIDO REGISTRO NA ESCRITA FISCAL. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 1% do valor comercial das mercadorias ou serviços não escriturados. Infrações 3, 4 e 5 subsistentes. Indeferido o pedido de diligência/perícia. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 12/05/2020, formaliza a exigência de crédito tributário no valor histórico total de R\$ 83.509,67, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado:

Infração 01 – 04.07.01 - Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, ocorridos em 31/12/2015, 31/12/2016, 31/12/2017, 31/12/2018 e 31/12/2019, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 60.002,84, acrescido da multa de 100%;

Infração 02 - 04.07.02 - Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, ocorrido em 31/12/2015, 31/12/2016, 31/12/2017, 31/12/2018 e 31/12/2019, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 12.148,65, acrescido da multa de 100%;

Infração 03 - 16.01.013 - Deu entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sujeitos a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro a dezembro de 2015, janeiro a outubro e dezembro de 2016, janeiro a março, maio, agosto, outubro e novembro de 2017, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 2.992,21, correspondente a 1% do valor comercial das mercadorias ou serviços tomados;

Consta como Enquadramento Legal: artigos 217 e 247 do RICMS, Decreto nº. 13.780/2012.

Consta como Multa aplicada: artigo 42, inciso IX da Lei nº. 7.014/96.

Infração 04 - 16.01.02 - Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro a dezembro de 2015, janeiro a outubro e dezembro de 2016, janeiro a março, agosto, setembro e novembro e 2017, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 8.036, 62, correspondente a 1% do valor comercial das mercadorias;

Consta como Enquadramento Legal: artigos 217 e 247 do RICMS, Decreto nº. 13.780/2012.

Consta como Multa aplicada: artigo 42, inciso IX da Lei nº. 7.014/96.

Infração 05 - 16.01.06 - Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de dezembro de 2017, fevereiro e maio de 2018, maio de 2019, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 329,36, correspondente a 1% do valor comercial das mercadorias ou serviços tomados.

Consta como Enquadramento Legal: artigos 217 e 247 do RICMS, Decreto nº. 13.780/2012.

Consta como Multa aplicada: artigo 42, inciso IX da Lei nº. 7.014/96.

O autuado apresentou Defesa (fls. 30 a 36 – frente e verso). Discorre sobre os fatos que ensejaram a autuação. Em caráter preliminar argui a nulidade do Auto de Infração. Alega que a autuação foi feita de forma unilateral, pois não teve acesso aos atos que estariam sendo praticados, sendo utilizado sistemas com pouco tempo de implantação, sem a confiabilidade necessária e precisando de aprimoramento com ajustes para o cruzamento de informações ou mesmo para que se tenha a utilização de dados enviados pelo posto à SEFAZ que contém inconsistências, ou mesmo, considerando-se a possibilidade da existência de algum erro escusável. Afirma que houve cerceamento de direito, razão pela qual pugna pela nulidade do Auto de Infração.

Diz que todos os dados poderão ser comprovados ao se analisar o LMC escritural do posto e mantido para conferência, caso seja necessário, mediante perícia ou mesmo para parecer da assessoria técnica da Junta de Julgamento Fiscal, o que requer.

Salienta que encaminhou informações fiscais por meio do SPED Fiscal, que tem algumas inconsistências e pode gerar erros, razão pela qual o posto é obrigado a manter o LMC de forma escritural, fazendo o lançamento dia-a-dia, produto por produto, tendo-se a realidade de forma física. Alega que a Medição por equipamentos no tanque ou mesmo mediante régua e tabela de conversão têm-se pequenas inconsistências. Acrescenta que quando há pequenos erros num dia, estes podem ser corrigidos tranquilamente no dia seguinte, sempre tendo que fazer o cotejo de perdas e ganhos.

Consigna que também pode haver mudança do sistema eletrônico utilizado pelo posto, como ocorreu no seu caso, podendo haver discrepância entre dados ou até informativos não se podendo tomar tais situações como irregularidade e passível de autuação, contudo, o LMC físico encontra-se correto.

Afirma que os levantamentos feitos pela Fiscalização no cruzamento da variação volumétrica admitida pela ANP, registrada no LMC, e o registro 1300 da EFD demonstram de forma indubiosa que o sistema foi falho, apresentando inconsistências.

Alega que na fiscalização restou evidente que a SEFAZ toma somente supostos ganhos e despreza inteiramente as perdas.

Assevera que não há dúvida que o Auto de Infração é nulo.

No mérito, no que tange à infração 1, e que se reflete sobre os valores apurados e se encontra as supostas diferenças no PMPF consistente na infração 2, diz que se denota que os erros tomados como ganhos, na passagem de um sistema para o outro do dia, de forma salteada em determinados dias, não existiram, conforme pode ser observado no demonstrativo elaborado pelo autuante e gerado em função do próprio sistema da SEFAZ em cotejo com as informações prestadas por meio do SPED Fiscal, com utilização de sistema próprio do posto, surgindo então ganhos que não seriam reais, ensejando que se tenha a falsa impressão de que houve omissão de entrada quando isto não ocorreu em nenhum momento fiscalizado.

Observa que a fiscalização alcançou os combustíveis: gasolina comum, etanol hidratado comum e óleo diesel, informando-se a existência de ganhos em reais de forma salteada no referido período fiscalizado. Neste sentido, apresenta exemplos.

Diz que isso ocorreu em todos os dias apontados no levantamento, indicando-se valor de ganho inexistente e que houve omissão de entrada. Registra que anexa demonstrativo de cada um dos combustíveis comercializados e junta também cópia dos LMCs físicos que abrange os dias anteriores e posteriores das datas indicadas como houve suspeita de irregularidade.

Alega que admitir-se a tese da Fiscalização implica em nova tributação de ICMS sobre combustível supostamente ingressado no posto sem nota fiscal ou onde se faz a contabilização.

Diz que se tomou os ganhos com desprezo das perdas, contudo, quando se verifica no LMC normal e se coteja as perdas e ganhos de um dia com as perdas ou ganhos do outro dia, sempre há o acerto da movimentação que se deu de forma correta.

Observa que a autuação lista nos seus demonstrativos vários dias e períodos em que foram tomados valores de ganhos, subtraindo-se os limites utilizados pela SEFAZ de referência e evaporação (1,8387%), até maior do que o tomado pela ANP de 0,6%, para indicar a existência de omissão de entrada, tudo com base no apurado mediante cruzamento das informações contidas no R200, R300, SPED e notas fiscais de entrada, sem que houvesse qualquer omissão por parte do posto revendedor, consoante se pode verificar com o exame do LMC físico mantido que coloca à disposição da Fiscalização.

Diz que a compensação entre as perdas e ganhos ocorre de forma automática de um dia para outro, conforme já exemplificado, e pode ocorrer com todos os combustíveis comercializados no posto.

Observa que é patente que os reflexos decorrentes da infração 1 resultam na indicação da infração 2, que é apurada em função do levantamento do ICMS que seria supostamente devido e indicado na infração 1.

Conclusivamente, sustenta que não há fundamentação para manutenção das infrações 1 e 2, porque nunca houve “valor de ganho”, conforme apontado no Auto de Infração e nem “omissão de entrada”, restando mais do que comprovados, com os demonstrativos e cópias de LMCs que podem ser auditados por determinação da Junta de Julgamento Fiscal, pelo setor especializado

que confirmará as alegações da empresa.

Reporta-se conjuntamente sobre as infrações 3, 4 e 5. Diz que não resta dúvida que a fiscalização aproveitou o cruzamento das informações, fazendo-se os levantamentos das notas fiscais que foram emitidas em favor da empresa e se apontou a existência de irregularidade, quando se trata de notas fiscais que foram lançadas na conta do imobilizado ou para consumo, estando escrituradas no livro Razão, como a norma determina. Alega que referidas infrações foram fruto da mesma ação fiscal e deveriam ser objeto de uma só autuação.

Afirma que houve repetição de períodos fiscalizados; que houve entrada decorrente de devolução, não se podendo tomar tais entradas, já que houve devolução, como forma de irregularidade; que houve a emissão de notas de simples remessa ou para entrega futura, não tendo qualquer possibilidade de cobrança para tais mercadorias ou serviço porventura que se estivesse fazendo, o que demandou a remessa de mercadorias para a efetivação do serviço.

Ressalta que anexou todas as notas fiscais arroladas nas infrações 3, 4 e 5, para evitar dúvidas. Assevera que mesmo que se ultrapassadas todas as suas alegações, há que se levar em conta que os dispositivos indicados no Auto de Infração não seriam aplicados, haja vista que o correto seria o previsto no art. 42, inciso XV, alínea “d” da Lei n. 7.014/96.

Finaliza a peça defensiva requerendo:

- a improcedência do Auto de Infração;
- alternativamente, a redução das multas;
- o direito de ser intimado de todos os atos do PAF;
- a aplicação somente de penalidade de advertência ou, se assim for entendido a aplicação da multa prevista no art. 42, inciso XV, alínea “d” da Lei n. 7.014/96;
- todos os meios de prova em direito admitidos.

O autuante prestou Informação Fiscal (fls.40 a 57 - frente e verso). Contesta as alegações defensivas. Tece amplos comentários sobre os supostos “vícios de fundo” do procedimento de fiscalização; sobre a correção técnica do levantamento quantitativo de estoques realizado na auditoria fiscal que resultou na autuação; sobre a prova dos alegados equívocos, erros e inconsistências na escrituração do posto revendedor; e sobre a falta do registro das notas fiscais de entradas objeto da autuação.

No que tange aos supostos “vícios de fundo” do procedimento de fiscalização, sustenta que não houve prejuízo à ampla defesa e ao contraditório, haja vista que devido à sua natureza inquisitorial e investigatória, não cabe a aplicação do contraditório e da ampla defesa no procedimento de fiscalização que levou à lavratura do Auto de Infração. Diz que a autuação foi baseada nos dados do SPED Fiscal e estes estão disponíveis ao autuado, inexistindo cerceamento de defesa. Aduz que os anexos são resumos que possibilitam a exata definição dos fatos geradores, descabendo, desse modo, falar-se em prejuízo à ampla defesa.

Afirma que os princípios da legalidade e da verdade material foram rigorosamente seguidos.

Rechaça as alegações defensivas referentes aos equívocos, erros e inconsistências na escrituração do posto revendedor.

No tocante aos livros como meio de prova contra o empresário, invoca e reproduz o artigo 266 do Código Civil e os artigos 417, 373 e 419 do CPC.

Afirma que não pode a parte invocar como prova em juízo, aquela parcela que lhe favorece. Observa que se os livros do empresário não fizessem prova contra ele, de nada valeria o cumprimento das normas legais que ditam suas formalidades intrínsecas e extrínsecas, de forma que todo o sistema estaria comprometido.

Assevera que por essa razão é que o legislador pátrio determinou pela presunção de veracidade dos fatos articulados pela parte adversa.

Quanto às inconsistências nos arquivos EFD apresentados, afirma que as inconsistências de que cuida o art. 247, § 4º do RICMS/12 se trata de uma falta de coerência, uma contradição, uma imprecisão. Sustenta que no caso da autuação, examinando-se os arquivos mensais da EFD apresentados, não houve qualquer inconsistência nos mesmos. Diz que pelo contrário, o registro da movimentação de combustíveis do posto se encaixa perfeitamente com as informações dos documentos fiscais de entradas, e as saídas são exatamente as indicadas nos registros 1310 – movimentação diária de combustíveis por tanque – e 1320 – volume de vendas.

Acrescenta que os ganhos e perdas (omissões de entradas e saídas) adotados no registro 1300 são calculados pelo contribuinte pela simples subtração do estoque final – medido pelo posto – com o estoque escritural – estoque inicial, medido pelo posto, somado às entradas com notas fiscais, conferidas com os valores dos registros C100 e C170 da EFD na fiscalização, e subtraído das vendas realizadas pelos bicos das bombas de combustíveis, anotadas no registro 1320 e essa também conferida na revisão fiscal sem que tenha sido encontrado qualquer erro.

Quanto aos erros nos registros 1300 da EFD, assevera que não basta apenas a alegação de que ocorreram “erros de sistema” ou “erros de medição” sem apresentação de laudos de intervenção técnica que minimamente respalde o alegado.

Diz que não basta argumentar que “esses erros ficam claros quando se observa que os ganhos e as perdas de dias seguintes se cancelam”, haja vista que o registro das informações no LMC e no registro 1300 deve ser diário, além do que, quando os ganhos ou perdas forem superiores a 0,6%, o posto revendedor deveria justificar o fato no seu LMC, o que não ocorreu em nenhum momento.

No tocante às infrações 3, 4 e 5, observa que todas as “entradas, a qualquer título, de mercadorias ou bens no estabelecimento” do contribuinte devem ser registradas. Afirma que essa obrigação acessória não desaparece mesmo que o autuado demonstre que elas “foram devidamente registradas no livro razão contábil” ou noutro livro qualquer. Diz que do mesmo modo, o que não houver entrado no estabelecimento do contribuinte, não deve ser registrado na sua escrituração fiscal eletrônica.

Esclarece que na fiscalização realizada foi feita a exclusão dos itens das notas fiscais de: (i) entrada (tpNF=0), (ii) devolução (finNFe=4), (iii) simples faturamento para entrega futura (CFOP 5922 ou 6922) e, (iv) com valor comercial nulo, sendo que estas notas fiscais foram colocadas em anexos para afastar qualquer dúvida da sua efetiva exclusão.

Ressalta que nas “notas fiscais de entradas” fornecidas pela Sefaz, há prévia exclusão das notas “canceladas”, com desconhecimento da operação” ou com “operação não realizada”.

Contesta a alegação defensiva atinente ao desdobramento das infrações, dizendo que as três infrações são distintas por alterações na legislação aplicável, devendo ser aplicada a cada uma no período de vigência da legislação aplicável. Acrescenta que apesar de terem o mesmo fundamento, é imperativo autuar a falta da escrituração de notas fiscais de entradas em três infrações distintas, pela necessidade de se aplicar aos fatos a legislação vigente na sua ocorrência.

Finaliza a peça informativa mantendo na íntegra o Auto de Infração.

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal, considerando que a Segunda Instância deste CONSEF nos julgamentos envolvendo postos de combustíveis, cuja infração tenha sido apurada mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela legislação, tem convertido o feito em diligência em face às alegações dos recorrentes de nulidade da decisão de Primeira Instância por cerceamento do direito de defesa, sob o fundamento de que, todos os elementos utilizados para a lavratura do Auto de Infração deveriam compor o processo e a empresa teria

direito a recebê-los com a intimação para a defesa, bem como, que a juntada das medições e demais dados inerentes à ação fiscal demonstraria a existência de divergências em questão, converteu o feito em diligência à SAT/COPEC (fl.59), a fim de que o AUTUANTE ou outro AUDITOR FISCAL designado fizesse a juntada ao PAF de todos os registros fiscais cujas informações tenham sido extraídas para fins de elaboração dos demonstrativos acostados aos autos, assim como a juntada de cópia do arquivo magnético (SPED FISCAL) enviado pelo Contribuinte e utilizado pelo autuante no trabalho fiscal.

Solicitou-se, ainda, que após fosse intimado o autuado, entregando no ato cópia dos elementos elaborados pelo diligenciador - Informação Fiscal, demonstrativos/planilhas, etc, inclusive em meio magnético -, devendo, na oportunidade, ser informado ao autuado do prazo de 60 (sessenta) dias, a contar da ciência do recebimento da intimação, para que se manifestasse.

A diligência foi cumprida pelo próprio autuante que juntou aos autos em meio magnético CD-R (fl. 62), contendo planilhas e Informação Fiscal.

O autuado, cientificado do resultado da diligência, inclusive da reabertura do prazo de defesa de 60 dias, via DT-e (fl.64), não se manifestou.

VOTO

Inicialmente, cabe apreciar a nulidade arguida pelo autuado por cerceamento do direito de defesa sob o fundamento de que a autuação foi feita de forma unilateral, pois não teve acesso aos atos que estariam sendo praticados.

Certamente que não há como prosperar a pretensão defensiva, tendo em vista que após o encerramento da ação fiscal o autuado foi cientificado da autuação, inclusive com a indicação do prazo de 60 dias para pagamento ou apresentação de defesa, conforme apresentou.

Do mesmo modo, não há como prosperar alegação defensiva de que foram utilizados sistemas com pouco tempo de implantação, sem a confiabilidade necessária e precisando de aprimoramento com ajustes para o cruzamento de informações ou mesmo para que se tenha a utilização de dados enviados pela empresa à SEFAZ que contém inconsistências ou erros, haja vista que a existência de inconsistências e/ou divergências, pode ser corrigida, desde que observadas as disposições legais.

Relevante observar que seguindo o mesmo entendimento da Segunda Instância deste CONSEF, esta Junta de Julgamento Fiscal converteu o feito em diligência, justamente para afastar qualquer possibilidade de cerceamento do direito à ampla defesa e ao contraditório do autuado, a fim de que fossem entregues todos os registros fiscais cujas informações tivessem sido extraídas para fins de elaboração dos demonstrativos acostados aos autos e utilizadas pelo autuante no trabalho fiscal.

Diante disso, não acolho as nulidades arguidas, considerando que no lançamento de ofício em exame foram observadas as disposições da legislação do ICMS, notadamente do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF) aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99.

Com fulcro no art. 147, I, “a” e “b”, II, “a” do RPAF/BA/99, indefiro o pedido de diligência/perícia formulado pelo impugnante, haja vista que os elementos que compõem o presente processo se apresentam suficientes para deslinde da questão, sendo desnecessária a participação de perito. Ademais, conforme consignado acima, esta Junta de Julgamento Fiscal seguindo as deliberações da Segunda Instância deste CONSEF, converteu o feito em diligência a SAT/COPEC, a fim de que o diligenciador entregasse ao autuado todos os registros fiscais cujas informações tivessem sido extraídas para fins de elaboração dos demonstrativos acostados aos autos e utilizadas pelo autuante no trabalho fiscal.

No mérito, no que tange às infrações 1 e 2, a autuação se refere à falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter o autuado adquirido combustíveis de

terceiros desacompanhados de documentação fiscal, e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD (infração 1), bem como ao imposto apurado em função do valor acrescido relativamente às mercadorias sujeitas à antecipação tributária, cuja diferença foi apurada (infração 2).

De início, vale observar que no caso de postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos, a verificação de omissão de entradas de mercadorias pode ser aferida nos termos do parágrafo único do artigo 10 da Portaria nº 445/98, com base nas informações registradas pelo contribuinte no LMC ou Registro 1300 da EFD, sem necessidade de observação dos estoques do início e fim de cada ano, pois nas informações do LMC podem ficar caracterizadas entradas de mercadorias sem nota fiscal se os ganhos volumétricos diários excederem o percentual máximo admitido pela legislação.

A Portaria nº 159, de 24 de outubro de 2019 (publicada no Diário Oficial de 25/10/2019), alterou a Portaria nº 445, de 10 de agosto de 1998, que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, tendo sido acrescentado o Parágrafo Único ao art. 10 da mencionada Portaria que dispõe:

[...]
Art. 10

Parágrafo único. A omissão do registro de entrada de combustível, derivado ou não de petróleo, em postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos será caracterizada quando se verificar que, a título de variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica, a quantidade de litros escriturados diariamente como ganho no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC)/Registro 1300 da EFD excede 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), percentual calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP).

Vale consignar que o critério de apuração de omissão de entrada, estabelecido no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, permite observações que não são possíveis quando se utiliza o levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado com base nas informações constantes nos estoques inicial e final do ano e nas entradas e saídas de mercadorias registradas em documentos fiscais. Nestes processos, entradas e saídas sem registros em documentos fiscais podem ser compensados ao longo do ano sem que seja percebido no resultado da auditoria.

Já no critério de apuração de omissão de entrada, estabelecido no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, as ocorrências de entradas e saídas de mercadorias sem emissão de documentos fiscais ficam evidentes. As quantidades injustificadas de entradas e saídas de combustíveis podem ocorrer por diversas razões, inclusive podem indicar a realização de operações entre postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos, que é proibida pela Agência Nacional de Petróleo (ANP) e, por isso mesmo, podem ocorrer sem emissão de documentos fiscais.

No presente caso, verifica-se que a omissão de entrada de mercadoria foi constatada por meio dos registros fiscais do autuado. Por certo que a exigência fiscal não poderia existir se na ação fiscal também fosse detectada a omissão de entrada ou saída de mercadorias com base em levantamento fiscal dos documentos emitidos e recebidos pelo autuado e nos quantitativos de estoque inicial e final. Nesses casos, as informações do LMC/Registro 1300 da EFD apenas serviriam para confirmar as omissões detectadas e nunca como fonte para nova exigência fiscal cumulativa.

Evidentemente que em razão da ação fiscal não encontrar qualquer omissão de saída ou entrada a partir do levantamento quantitativo baseado nos documentos fiscais emitidos e recebidos e nos registros dos estoques inicial e final e por se tratar de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, a omissão de entrada evidenciada unicamente nos registros feitos no

LMC/Registro 1300 da EFD permite a conclusão de que as mercadorias também saíram do estabelecimento sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem tributação.

De acordo com os demonstrativos elaborados pelo autuante, foram constatados ganhos registrados pelo autuado no LMC/Registro 1300 da EFD, a título de variação volumétrica, em percentual bem superior ao admitido pela ANP, conforme indicado no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98. De acordo com a referida Portaria nº 445/98, elaborada com base nos índices de variação volumétrica admitidos pela Agência Nacional de Petróleo (ANP), é admissível como limite máximo de ganho sobre o volume disponível em um tanque o percentual de 1,8387%. Os ganhos considerados inadmissíveis foram observados no período objeto da autuação.

A argumentação defensiva de erro no sistema ou qualquer outro possível equívoco cometido na escrituração do LMC/Registro 1300 da EFD não ficou comprovada nos autos.

Conforme consignado corretamente pelo autuante, a prova de que os valores registrados no LMC e não os registrados na EFD correspondem à verdade material cabe ao autuado, porém, isso não foi feito em dia algum. Nenhum comprovante de medição foi apresentado, portanto, os valores anotados na EFD fazem prova contra a empresa e ela não pode simplesmente alegar que seu LMC tem valores diferentes e que estes são os corretos.

É certo que a Escrituração Fiscal Digital – EFD, se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das Unidades Federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, e substitui livros fiscais.

Obviamente, se o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo contribuinte autuado, por meio dos arquivos eletrônicos relativos à EFD, a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte e tais registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias. Portanto, no caso de inconsistências, cabe ao contribuinte informar e corrigir os erros antes da ação fiscal.

Vale ressaltar, que nas operações de saídas dos produtos das distribuidoras, seja para venda ou transferência de combustível, é utilizado litro como unidade de medida, na temperatura ambiente, e além da variação volumétrica em função da temperatura, podem ocorrer perdas por manuseio e evaporação, por isso, foi indicado o percentual admissível de perda de até 0,6%, percentual respeitado pelo autuante no levantamento fiscal.

A variação volumétrica em decorrência da variação de temperatura, tanto pode ser positiva como negativa. No caso de perda por evaporação não registrada, provocaria omissão de saída de combustível, por isso não se poderia exigir o ICMS, por se tratar de mercadoria com fase de tributação encerrada.

Em relação à variação positiva registrada e não comprovada, entende-se que houve entrada física de produtos em volume superior ao percentual estabelecido na legislação, ocorrendo um incremento no estoque sem a documentação fiscal. A entrada do volume acrescido sem a necessária comprovação, consubstancia um fato gerador do ICMS, e não tendo a comprovação da origem da mercadoria o estabelecimento detentor deste combustível é responsável pelo pagamento do ICMS, por solidariedade e por antecipação, conforme a autuação, em face à aquisição de combustível sem documento fiscal.

Saliento que em relação aos procedimentos realizados pela fiscalização, quando se constatam saídas de combustíveis sem documentação fiscal, e os contribuintes registram essas saídas como “perdas”, tal registro tem sido aceito pela fiscalização, não exigindo o pagamento do imposto até o limite estabelecido pelo DNP. Ou seja, o percentual de “perdas” ou de “ganhos” até o referido limite, é considerado como de variação de volume normal, decorrente do volume em relação à temperatura. No presente caso, o autuante apurou, com base na escrituração realizada pelo próprio autuado, quantidades de “ganhos”, acima do limite estabelecido, e exigiu o imposto sobre

esses “ganhos”, considerados excedentes.

Concluo que, no caso em exame, nos moldes como foram apuradas e descritas as infrações, a acusação fiscal está correta, relativamente à exigência do imposto por responsabilidade solidária (infração 1) e antecipação tributária (infração 2), restando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria.

Em relação à multa e acréscimos legais decorrentes da autuação, que foram objeto de contestação pelo autuado, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento do imposto, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, tendo sido indicado corretamente o percentual de 100%, no tocante à infração 1, conforme estabelece o art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei 7.014/96:

Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

...

III - 100% (cem por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente, apurando-se a ocorrência de:

d) entradas de mercadorias ou bens não registrados;

Entretanto, no tocante à infração 2, cabe um reparo a ser feito, haja vista que a multa correta é de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº. 7.014/96, sendo que no Auto de Infração foi indicada a multa de 100%, prevista no art. 42, III, “d” do mesmo diploma legal.

Assim sendo, retifico de ofício a multa de 100% para 60%, indicada na infração 2.

Diante do exposto, as infrações 1 e 2 são subsistentes.

No tocante às infrações 3, 4 e 5, constato que assiste razão ao autuante quando diz que as entradas de mercadorias no estabelecimento do contribuinte devem ser registradas e que excluiu as notas fiscais de simples faturamento e devolução e sem valor comercial, portanto, não procedendo as alegações defensivas.

No presente caso, inexiste qualquer irregularidade no tocante a autuação ter sido feita em três infrações, haja vista que, diversamente da alegação defensiva, se trata de infrações distintas, decorrentes inclusive das alterações ocorridas na legislação do ICMS aplicável.

O certo é que o próprio autuado admite que não escriturou as notas fiscais arroladas na autuação na sua escrita fiscal ao dizer que mesmo não escrituradas as referidas notas fiscais constam do livro Razão da empresa.

Na realidade, a exigência fiscal decorre do fato de ter ocorrido a entrada de mercadorias no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal, o que, efetivamente, restou comprovado.

Assim sendo, as infrações 3, 4 e 5 são subsistentes.

Quanto ao pedido do autuado no sentido de aplicação da multa de R\$140,00, prevista no artigo 42, inciso XV, alínea “d” da Lei n. 7.014/96, certamente que não pode ser acolhido, haja vista que o referido dispositivo legal diz respeito à *falta ou atraso na escrituração fiscal*, sendo certo que no caso em exame existe norma específica que se sobrepõe à norma genérica, no caso a *entrada no estabelecimento de mercadoria sem o devido registro na escrita fiscal*.

No tocante ao pedido de redução da multa, cumpre observar que o dispositivo legal que autorizava à apreciação por este órgão julgador, no caso o art. 158 do RPAF/BA/99 foi revogado, dessa forma não podendo mais ser apreciado.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº. **269138.0125/20-2**, lavrado contra **POSTO DE COMBUSTÍVEIS ITINGA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 72.151,49**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 12.148,65 e **ACÓRDÃO JJF N° 0037-01/22-VD**

*ESTADO DA BAHIA
SECRETARIA DA FAZENDA
CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL (CONSEF)*

100% sobre R\$ 60.002,84, previstas no art. 42, II, “d”, III, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor de **R\$ 11.358,19**, previstas no artigo 42, IX do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios na forma da Lei nº. 3.956/81.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 15 de março de 2022.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - PRESIDENTE/RELATOR

LUIS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA - JULGADOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ - JULGADOR